

國際財務報導準則

正體中文版草案

國際財務報導準則解釋委員會發布之議事決議

(2022 年 5 月新發布)

徵 求 意 見 函

(有意見者請於 111 年 10 月 14 日前，將意見以電子郵件方式
寄至 tifrs@ardf.org.tw)

財 團 中 華 民 國 會 計 研 究 發 展 基 金 會
法 人 臺 灣 財 務 報 導 準 則 委 員 會

國際財務報導準則解釋委員會發布之議事決議（2022年5月新發布）

項目	發布時間	名稱
1	2022年5月	主理人與代理人：軟體經銷商(IFRS15)

國際財務報導準則解釋委員會之議事決議

主理人與代理人：軟體經銷商（國際財務報導準則第15號「客戶合約之收入」）

委員會收到外界詢問，於適用國際財務報導準則第15號時，軟體授權之經銷商究係主理人抑或代理人。於詢問所述之事實型態中：

- a. 經銷商與軟體製造商之經銷協議，該協議：
 - i. 給予經銷商向客戶授與（銷售）製造商之標準軟體授權之權利；
 - ii. 規定經銷商於軟體授權銷售前向每一客戶提供售前建議，以辨認符合客戶需求之軟體授權類型及數量；並
 - iii. 提供經銷商對銷售予客戶之軟體授權訂定價格之裁量權。
- b. 若客戶決定：
 - i. 不購買軟體授權，則不須支付任何金額。經銷商未與客戶簽訂協議。
 - ii. 購買特定類型及數量之軟體授權，經銷商與客戶議定售價，代客戶向軟體製造商下訂單（並向製造商付款），且按所協議之價格開立發票予客戶。
- c. 軟體製造商經由軟體入口網站向客戶提供其所訂購之軟體授權（以該客戶名稱發行）及必要之啟動金鑰。軟體製造商與客戶簽訂一協議，明定客戶使用軟體之權利、保障軟體功能性之保固及授權之期間。
- d. 若經銷商建議客戶訂購軟體授權之類型或數量不正確（未符合客戶之需求），客戶可能不接受此等授權。經銷商無法將未被接受之授權退回予軟體製造商，或將其銷售予另一客戶。

國際財務報導準則第15號中適用之規定—主理人與代理人之考量

第B34至B38段訂定判定企業究係主理人抑或代理人之架構。當另一方參與提供商品或勞務予客戶，企業應判定其承諾之性質究係由其本身提供特定商品或勞務之履約義務（即企業為主理人），或係為將由另一方提供之該等商品或勞務作安排之履約義務（即企業為代理人）。

第B34A段敘明企業判定其承諾之性質應：

- a. 辨認將提供予客戶之特定商品或勞務。特定商品或勞務係將提供予客戶之可區分之商品或勞務（或可區分之一組商品或勞務）（第B34段）；及

b. 評估其於每一特定商品或勞務移轉予客戶前，是否控制該商品或勞務。

若企業於特定商品或勞務移轉予客戶前控制該商品或勞務，則企業為主理人（第 B35 段）。作為代理人之企業於特定商品或勞務移轉予客戶前並未控制由另一方所提供之該商品或勞務（第 B36 段）。

辨認將提供予客戶之特定商品或勞務

辨認將提供予客戶之特定商品或勞務之第一步係評估客戶合約中所承諾之商品或勞務。客戶合約通常明確敘明企業承諾提供予客戶之商品或勞務。惟客戶合約可能亦包括隱含於企業商業實務慣例、已發布之政策或特定聲明中之承諾，若於簽訂該合約時，該等承諾使客戶產生企業將移轉商品或勞務予該客戶之有效預期（第 24 段）。

於評估客戶合約中所承諾之商品或勞務後，企業應辨認（適用第 27 至 30 段）將提供予客戶之每一可區分之商品或勞務（或可區分之一組商品或勞務）。

評估企業於商品或勞務移轉予客戶前是否控制每一特定商品或勞務

當另一方參與提供商品或勞務予客戶時，第 B35A 段列示一企業為主理人之情況—其中之一係當企業取得來自另一方且後續移轉予客戶之商品或另一資產。對資產之控制係指主導該資產之使用並取得該資產之幾乎所有剩餘效益之能力。控制包括有能力防止其他企業主導資產之使用以及防止其他企業取得資產之效益（第 33 段）。

第 B37 段訂定協助企業判定其究係主理人抑或代理人之指標，該等指標包括（但不限於）：
(a) 對完成提供特定商品或勞務之承諾負有主要責任；
(b) 於特定商品或勞務移轉予客戶前承擔存貨風險，或於控制移轉予客戶後承擔存貨風險；及
(c) 對特定商品或勞務具有訂定價格之裁量權。該等指標與對控制之評估之攸關程度高低取決於特定商品或勞務之性質及合約之條款及條件，且不同之指標於不同合約中可能提供更具說服力之證據（第 B37A 段）。

適用國際財務報導準則第 15 號於詢問所述之事實型態

辨認將提供予客戶之特定商品或勞務

於詢問所述之事實型態中，經銷商與客戶之合約包括提供予客戶特定類型及數量之標準軟體授權之明定承諾。

委員會觀察到，經銷商提供之售前建議（依軟體製造商與經銷商間之經銷協議）並非客戶合約中之隱含承諾。於與客戶簽訂合約時，經銷商已提供建議。於合約開始後經銷商將不提供進一步建議，且已提供之建議並不移轉予客戶。因此，於與客戶簽訂合約時，客戶不會產生經銷商將移轉標準軟體授權以外之商品或勞務之有效預期。

據此，委員會作出結論：於詢問所述之事實型態中，經銷商客戶合約中所承諾之商品係標準軟體授權。因為標準軟體授權係該等客戶合約中唯一承諾之商品，其係將提供予客戶之可區分商品。因此，如第 B34A 段(a)所述，該等授權係將提供予客戶之特定商品。

評估經銷商於標準軟體授權移轉予客戶前是否控制該等授權

於詢問所述之事實型態中，經銷商評估於標準軟體授權移轉予客戶前，其是否自軟體製造商取得對該等標準軟體授權之控制。該控制之評估須考量特定事實及情況，包括經銷商與客戶間、經銷商與軟體製造商間，及軟體製造商與客戶間之合約條款及條件。

若適用國際財務報導準則第15號中有關控制之原則及規定後，經銷商究係主理人抑或代理人仍不明確，則經銷商於評估標準軟體授權移轉予客戶前，其是否自軟體製造商取得對該等標準軟體授權之控制時，應考量第B37段中之指標。於詢問所述之事實型態中，委員會觀察到：

- a. 提供予該客戶之軟體授權僅於經銷商向軟體製造商下訂單且軟體製造商以客戶名稱發行軟體授權後存在。軟體製造商負責軟體之功能性以及授權之發行及啟動。因此軟體製造商於該等層面負責完成提供予客戶授權之承諾（第B37段(a)）。
- b. 經銷商係軟體授權被提供予客戶之前及之後與客戶接洽之一方，並對未被接受之授權負責。因此經銷商於該等層面負責完成提供授權予客戶之承諾（第B37段(a)）。
- c. 經銷商於與客戶簽訂合約之前，並未取得一組軟體授權且無法（例如）提供軟體授權予另一客戶。因此經銷商於授權提供予客戶之前並未承擔存貨風險，但之後則承擔存貨風險直至客戶接受授權（第B37段(b)）。
- d. 經銷商對軟體授權具有訂定價格之裁量權（第B37段(c)）。若（例如）軟體授權市場中之經銷商實際上於訂定價格之彈性有限，則訂價之裁量權與控制之評估較不攸關。

委員會觀察到，經銷商究係主理人抑或代理人取決於特定事實及情況，包括攸關合約之條款及條件。經銷商於對其究係主理人抑或代理人作整體評估時應運用判斷—包括就國際財務報導準則第15號第B34至B38段中訂定之架構及規定，考量指標對控制評估之攸關性，以及其對標準軟體授權於移轉予客戶前之控制提供證據之程度。

委員會亦觀察到，經銷商將(a)依國際會計準則第1號「財務報表之表達」之規定揭露重大會計政策資訊及(b)揭露國際財務報導準則第15號規定之資訊，包括有關其履約義務（第119段）及適用國際財務報導準則第15號時，其所作重大影響來自客戶合約之收入金額及時點之決定之判斷（第123段）。

委員會作出結論：國際財務報導準則會計準則中之原則及規定提供充分之基礎供經銷商判定（於詢問所述之事實型態中）其究係提供予客戶標準軟體授權之主理人抑或代理人。因此，委員會決議不將準則制定計畫新增至工作計畫中。